



Urteil vom 6. Juni 2013

Besetzung

Richter Michael Beusch (Vorsitz),
Richter Pascal Mollard, Richterin Salome Zimmermann,
Gerichtsschreiber Stefano Bernasconi.

Parteien

A._____, ...,
vertreten durch ...,
Beschwerdeführer,

gegen

**Eidgenössische Steuerverwaltung, Dienst für
Informationsaustausch in Steuersachen SEI,
Amtshilfe USA,**
Eigerstrasse 65, 3003 Bern,
Vorinstanz.

Gegenstand

Amtshilfe (DBA-USA).

Sachverhalt:**A.**

Am 26. September 2011 richtete die Steuerbehörde der Vereinigten Staaten von Amerika (USA; Internal Revenue Service in Washington [IRS]) ein Amtshilfegesuch an die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV). Der IRS stützte sich dabei insbesondere auf Art. 26 des Abkommens vom 2. Oktober 1996 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen (SR 0.672.933.61; DBA-USA 96) und das dazugehörige Protokoll (ebenfalls in SR 0.672.933.61 veröffentlicht; Protokoll 96). Das Gesuch betraf in den USA steuerpflichtige Personen (und mit diesen allenfalls verbundene Domizilgesellschaften), die bei der Credit Suisse Group AG und ihren Niederlassungen oder Tochtergesellschaften in der Schweiz (nachfolgend: CS) Konten eröffnet oder gehalten hatten. Der IRS ersuchte um Herausgabe von Informationen über solche Steuerpflichtige, die zu irgendeinem Zeitpunkt in den Jahren 2002 bis und mit 2010 eine Unterschriftsberechtigung oder eine andere Verfügungsbefugnis über Bankkonten bei der CS hatten bzw. wirtschaftlich an bei der CS gehaltenen bestimmten Konten berechtigt waren, die dort geführt, überwacht oder gepflegt wurden.

B.

B.a Am 5. April 2012 hiess das Bundesverwaltungsgericht eine Beschwerde gut, die gegen eine gestützt auf dieses Amtshilfegesuch erlassene Schlussverfügung der ESTV gerichtet war (Verfahren A-737/2012). Die Begründung lautete im Wesentlichen, dass das Amtshilfegesuch vom 26. September 2011 zu offen formuliert gewesen sei und davon vor allem Personen betroffen gewesen wären, die sich höchstens – nach schweizerischer Terminologie – einer Steuerhinterziehung schuldig gemacht hätten. Für eine solche werde jedoch unter dem einschlägigen DBA-USA 96 keine Amtshilfe geleistet.

B.b Darauf zog die ESTV die bereits erlassenen Schlussverfügungen, gegen die eine Beschwerde vor Bundesverwaltungsgericht hängig war, in Wiedererwägung, worauf das Bundesverwaltungsgericht diese Verfahren abschrieb.

C.

Am 3. Juli 2012 reichte der IRS erneut ein Amtshilfegesuch bei der ESTV ein. Die Informationen, um die darin ersucht wird, betreffen bestimmte in den USA steuerpflichtige Personen, welche Domizilgesellschaften ge-

gründet haben, die bei der CS bestimmte Konten bzw. (nach schweizerischer Terminologie) Depots hielten. Der IRS ersuchte um Herausgabe von Informationen über solche Steuerpflichtige, die zu irgendeinem Zeitpunkt in den Jahren 2002 bis und mit 2010 eine Unterschriftsberechtigung oder eine andere Verfügungsbefugnis über Bankkonten bei der CS hatten bzw. wirtschaftlich an bei der CS gehaltenen bestimmten Konten berechtigt waren, die dort geführt, überwacht oder gepflegt wurden. Die Eigenschaften, die ein Konto aufweisen muss, um vom Amtshilfegesuch betroffen zu sein, werden anschliessend aufgezählt.

C.a Gestützt auf a) Informationen, die die CS dem US Department of Justice (nachfolgend: DOJ) und dem IRS zukommen liess, aus denen sich ergab, dass während der relevanten Zeitperiode Konten bei der CS bestanden, welche die Auswahlkriterien erfüllten, b) Informationen von bekannten US-Kunden der CS, die sich freiwillig beim IRS anzeigten, c) Informationen aus einer Anklageschrift betreffend derzeitige und frühere CS-Angestellte, d) Informationen, die in Interviews von anderen bekannten Kunden der CS erhältlich gemacht worden waren, und e) Informationen, die mittels Untersuchung veröffentlichter Informationen verschiedener CS-Einheiten erhältlich gemacht worden waren, umschrieb der IRS den Sachverhalt wie folgt:

C.b Die CS habe ein Geschäftsmodell betrieben, welches in den USA steuerpflichtigen Kunden (nachfolgend auch: US-Kunden) ermöglicht habe, undeclared (also dem IRS gegenüber nicht offengelegte) Konten bei der CS und ihren nicht-US-Niederlassungen und Tochtergesellschaften zu halten und darauf Gelder («funds») zu deponieren. Die CS habe ihre Büros in den USA dazu benutzt, Transaktionen von US-Kunden über deren nicht deklarierte, ausländische Konten zu ermöglichen. In der Schweiz tätige Angestellte der CS hätten US-Kunden dabei geholfen, Geld in die und aus der Schweiz zu bewegen. US-Kunden seien von Angestellten der CS instruiert worden, wie sie Domizilgesellschaften und andere Einrichtungen («arrangements») auf der ganzen Welt zu benutzen hätten, um die wirtschaftliche Berechtigung an den Konten der CS zu verschleiern. Mit Hilfe und Unterstützung der Angestellten der CS hätten die Kunden – als Teil eines Lügengebäudes, um die US-Steuerbehörden zu betrügen – Dokumente erstellt und besessen, die wahrheitswidrig und betrügerisch die wirtschaftliche Berechtigung an den Konten falsch angegeben hätten, um Steuerstraf- und Einkommenssteuervorschriften der USA zu verletzen («criminal and civil income tax laws»). Diese betrügerischen Machenschaften hätten eine illegale und substanzielle Reduktion im Steuervolu-

men bewirkt, welches von US-Kunden der CS betreffend Einkommen und Ertrag aus US- oder ausländischen Investitionen bezahlt worden sei. US-Doppelbürger seien von Kundenberatern der CS ermutigt worden, nicht ihre US-Pässe für die Kontoeröffnung zu verwenden. Auch seien mehrere von den US-Behörden befragte Kunden der CS von Vertretern dieser Bank gefragt worden, ob sie ein Formular W-9 ausfüllen wollten und hätten dies verneint. Andere Kunden hätten gesagt, aus dem Kontext der Gespräche sei klar geworden, dass die Konten gegenüber dem IRS nicht offengelegt würden. Was die Depots, die die Auswahlkriterien erfüllten, betreffe, hätten die CS und ihre US-Kunden entgegen dem QI-Abkommen (einer Vereinbarung zwischen dem IRS und so genannten «Qualified Intermediaries», z.B. gewissen Banken) gehandelt.

Weiter führt der IRS aus, seine Untersuchungsteams hätten CS-Kunden befragt, denen – nachdem die CS das QI-Abkommen unterzeichnet hätte – von Angestellten der CS mitgeteilt worden sei, sie müssten ihre Konten bei dieser Bank schliessen und könnten ihr Geld zu anderen schweizerischen Banken überweisen, statt in die USA. In einigen Fällen sei der Rat ausdrücklich dadurch gerechtfertigt worden, dass dies ein Weg sei, um die Entdeckung der Konten durch die Steuerbehörden zu verhindern. Vielen US-Kunden sei empfohlen worden, die Inhaberschaft am Konto einer Domizilgesellschaft zu übertragen, die deshalb gegründet werden sollte, um das Konto vor der Entdeckung abzuschirmen. Der IRS ist der Auffassung, dass der Gebrauch solcher Domizilgesellschaften, CS-Konten unter den in den Auswahlkriterien beschriebenen Umständen zu halten, darauf hindeuten würden («indicate»), dass die US-Kunden der CS sich Verhaltensweisen bedienten, die «Betrugsdelikte und dergleichen» darstellten.

Um seine Darstellung zu stützen, führt der IRS ein Beispiel an.

C.c In rechtlicher Hinsicht beruft sich der IRS auf Art. 26 DBA-USA 96 und auf Ziff. 10 des Protokolls 96. Er hält unter anderem fest, dass auch der Aufbau eines Lügengebäudes als betrügerisches Verhalten gälte.

Gemäss US-Recht seien US-Bürger und in den USA wohnhafte Personen verpflichtet, ihr weltweites Einkommen in ihren jährlichen Einkommenssteuererklärungen anzugeben. Um den IRS zu täuschen, hätten Bankangestellte der CS und die US-Kunden der CS verschiedene Pläne («schemes») geschmiedet, um den IRS zu betrügen. Sie hätten dazu wissentlich und vorsätzlich Schritte unternommen, um betrügerisch und fortgesetzt grosse Summen an US-Steuern zu hinterziehen. Dazu hätten die in

den USA steuerpflichtigen Personen u.a. Domizilgesellschaften benutzt, um falsche Dokumente und einschlägige Steuerformulare zu erstellen und einzureichen, oder sie hätten überhaupt keine Steuerformulare eingereicht. Dadurch hätten diese US-Kunden den IRS absichtlich getäuscht, indem sie Vermögen («Assets»), an welchem sie wirtschaftlich berechtigt gewesen seien, verborgen und dieses Vermögen und das darauf generierte Einkommen dem IRS nicht gemeldet hätten.

Schliesslich nennt das Amtshilfegesuch die Tatbestände nach US-Recht.

C.d Die US-Behörden ersuchen um Herausgabe von Informationen über in den USA steuerpflichtige Kunden der CS und mit diesen verbundene Domizilgesellschaften sowie von sämtlichen sich im Besitz der CS befindenden massgeblichen Kontounterlagen, Korrespondenzen, Daten des internen Managementsystems, internen Aufzeichnungen und anderen Belegen, die mit den Handlungen, auf die sich der Verdacht richtet, im Zusammenhang stehen.

D.

Am 20. Juli 2012 forderte die ESTV die CS schriftlich auf, die vom IRS verlangten Unterlagen samt unterzeichneten «Certifications of Business Records» einzureichen. Die CS kam dieser Aufforderung fristgerecht nach.

Zugleich forderte die ESTV die CS auf, die betroffenen Personen zu identifizieren, über das Amtshilfeverfahren zu informieren und sie aufzufordern, einen Zustellungsbevollmächtigten in der Schweiz zu bezeichnen.

E.

Mit Schreiben vom 10. September 2012 teilte der Vertreter von A._____ der ESTV mit, dass er zu dessen Interessenwahrung beauftragt worden sei. Die ESTV gewährte ihm Einsicht in die Akten und setzte eine Frist zur Stellungnahme an. Innert Frist wurde eine Stellungnahme eingereicht.

F.

Am 18. September 2012 erschien im Bundesblatt eine Mitteilung der ESTV über das Amtshilfeverfahren («Mitteilung der Eidgenössischen Steuerverwaltung [ESTV] über das Amtshilfeverfahren des Internal Revenue Service [IRS] der Vereinigten Staaten von Amerika vom 3. Juli 2012 betreffend Credit Suisse Group Kundenverhältnisse», BBl 2012 8032 ff.).

G.

In ihrer am 7. November 2012 erlassenen Schlussverfügung gelangte die ESTV zum Ergebnis, A._____ sei an der X._____ Inc., [...], (nachfolgend: X. Gesellschaft) wirtschaftlich berechtigt und es seien sämtliche Voraussetzungen erfüllt, um dem IRS Amtshilfe zu leisten und die Unterlagen zu edieren.

H.

Mit Eingabe vom 7. Dezember 2012 liess A._____ (nachfolgend: Beschwerdeführer) gegen die genannte Schlussverfügung der ESTV beim Bundesverwaltungsgericht Beschwerde erheben und beantragen, die Schlussverfügung der ESTV vom 7. November 2012 aufzuheben und das Verfahren wegen Verletzung des rechtlichen Gehörs an die Vorinstanz zurückzuweisen. Eventualiter sei die Schlussverfügung der ESTV aufzuheben, und es sei das Amtshilfeersuchen des IRS vom 3. Juli 2012 in Bezug auf die [...] definitiv und vollumfänglich abzuweisen; alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten der ESTV.

I.

Mit Vernehmlassung vom 10. Januar 2013 beantragt die ESTV, die Beschwerde kostenpflichtig abzuweisen.

Auf die Ausführungen der Parteien wird – soweit sie entscheidrelevant sind – im Rahmen der nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Dem vorliegenden Verfahren liegt ein Amtshilfegesuch des IRS gestützt auf Art. 26 Ziff. 1 DBA-USA 96 zugrunde. Die Durchführung der mit diesem Abkommen vereinbarten Bestimmungen richtet sich nach der Verordnung vom 15. Juni 1998 zum schweizerisch-amerikanischen Doppelbesteuerungsabkommen vom 2. Oktober 1996 (SR 672.933.61, Vo DBA-USA; vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-737/2012 vom 5. April 2012 E. 1.1 mit Hinweisen). Diese gilt vorliegend weiterhin, obwohl auf den 1. Februar 2013 das Bundesgesetz vom 28. September 2012 über die internationale Amtshilfe in Steuersachen (Steueramtshilfegesetz, StAhiG; SR 672.5) in Kraft getreten ist (vgl. Art. 24 StAhiG).

1.2 Keine Anwendung findet das noch nicht in Kraft stehende, am 23. September 2009 unterzeichnete Protokoll zur Änderung des Abkommens zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen, unterzeichnet am 2. Oktober 1996 in Washington (BBl 2010 247 ff.; nachfolgend: Änderungsprotokoll 2010). Gleiches gilt für den Zusatzbericht des Bundesrates vom 8. August 2011 zu diesem Änderungsprotokoll (BBl 2011 6663 ff.). Auf die Vorbringen des Beschwerdeführers zum Änderungsprotokoll und zum Zusatzbericht ist somit nicht weiter einzugehen.

1.3 Gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (VGG, SR 173.32) beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021). Zu den beim Bundesverwaltungsgericht anfechtbaren Verfügungen gehört damit auch die Schlussverfügung der ESTV im Bereich der internationalen Amtshilfe (Art. 32 VGG e contrario und Art. 20k Abs. 1 Vo DBA-USA). Die Zuständigkeit des Bundesverwaltungsgerichts zur Behandlung der Beschwerde ist somit gegeben. Der Beschwerdeführer erfüllt als Verfügungsadressat die Voraussetzungen der Beschwerdebefugnis nach Art. 48 Abs. 1 VwVG.

Die Beschwerde wurde zudem form- und fristgerecht eingereicht, weshalb auf sie einzutreten ist.

1.4

1.4.1 Der Grundsatz der Gewährung des rechtlichen Gehörs ist in Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV, SR 101) festgehalten und in den Art. 26 – 33 VwVG exemplarisch konkretisiert. Darin eingeschlossen ist auch der Anspruch auf Begründung eines Entscheides. Demnach muss die Begründung so abgefasst sein, dass die betroffene Person den Entscheid sachgerecht anfechten kann. Dies ist nur möglich, wenn sowohl sie wie auch die Rechtsmittelinstanz sich über die Tragweite des Entscheides ein Bild machen können. In diesem Sinne müssen wenigstens kurz die Überlegungen genannt werden, von denen sich die Behörde leiten liess und auf welche sie ihren Entscheid stützt (BGE 134 I 83 E. 4.1, 129 I 232 E. 3.2; BVGE 2007/21 E. 10.2, statt vieler: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-3527/2010 vom 7. Juni 2011 E. 2.1, A-2925/2010 vom 25. November 2010 E. 1.2.2.3 mit Hinweisen).

Die Behörde ist hingegen nicht verpflichtet, sich zu allen Rechtsvorbringen der Parteien zu äussern. Vielmehr kann sie sich auf die für den Entscheid wesentlichen Gesichtspunkte beschränken (statt vieler: BGE 133 III 439 E. 3.3; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-3527/2010 vom 7. Juni 2011 E. 2.2, A-3123/2008 vom 27. April 2010 E. 2.2.2). Der genaue Umfang der Begründungspflicht lässt sich nur begrenzt abstrakt erfassen; er muss im Einzelfall individuell bestimmt werden. An die Begründung sind umso strengere Anforderungen zu stellen, je unbestimmter die Rechtsgrundlage und je grösser der der Behörde eingeräumte Spielraum ist (grundlegend: BGE 112 Ia 107 E. 2b, vgl. auch BGE 129 I 232 E. 3.3; BVGE 2008/47 E. 3.2; LORENZ KNEUBÜHLER, Die Begründungspflicht: Eine Untersuchung über die Pflicht der Behörden zur Begründung ihrer Entscheide, Bern 1998, S. 33, 186 f.).

Der Gehörsanspruch ist gemäss ständiger Rechtsprechung formeller Natur, mit der Folge, dass seine Verletzung ungeachtet der Erfolgsaussichten der Beschwerde grundsätzlich zur Aufhebung des mit dem Verfahrensmangel behafteten Entscheids führt (statt vieler: BGE 126 I 19 E. 2d/bb; BVGE 2008/26 E. 5.2.1, Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1543/2006 vom 14. April 2009 E. 2.1, A-1506/2006 vom 3. Juni 2008 E. 2.1.1).

1.4.2 Jede Person hat Anspruch darauf, von den staatlichen Organen ohne Willkür und nach Treu und Glauben behandelt zu werden (Art. 9 BV). Das Gebot von Treu und Glauben verhindert illoyales Verhalten der Behörden, prüft also deren Verhalten nach den materiellen Kriterien der Vertrauenswürdigkeit und der Widerspruchsfreiheit (FELIX UHLMANN, Das Willkürverbot [Art. 9 BV], Bern 2005, Rz. 106). Willkür im Sinne von Art. 9 BV liegt jedoch bei der Auslegung und Anwendung von Gesetzesnormen nicht schon vor, wenn eine andere Auslegung ebenfalls vertretbar oder sogar zutreffender erscheint, sondern erst, wenn ein Entscheid offensichtlich unhaltbar ist. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn er "zur tatsächlichen Situation in klarem Widerspruch steht, eine Norm oder einen unumstrittenen Rechtsgrundsatz krass verletzt oder in stossenderweise dem Gerechtigkeitsgedanken zuwiderläuft" (vgl. ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6. Aufl., Zürich/St. Gallen 2010, Rz. 524 ff. mit ausführlichen Hinweisen auch zur Rechtsprechung).

2.

Der Beschwerdeführer macht geltend, das neue Gesuch vom 3. Juli 2012

sei inhaltlich mit jenem vom 26. September 2011 identisch, weshalb das Bundesverwaltungsgericht dieselbe Frage zu beantworten habe wie im Entscheid A-737/2012 vom 5. April 2012. Das Bundesverwaltungsgericht habe bereits entschieden, dass das vorliegende Ersuchen unzulässig und die Amtshilfe zu verweigern sei. Es bestehe keinerlei Veranlassung, auf den Entscheid vom 5. April 2012 zurückzukommen.

Damit ist zu prüfen, ob eine *res iudicata* vorliegt, wie dies der Beschwerdeführer vorbringt, obwohl aufgrund des Gesuchs vom 26. September 2011 ihm gegenüber kein rechtskräftiger Entscheid ergangen ist.

2.1

2.1.1 Allgemein wird zwischen formeller und materieller Rechtskraft unterschieden. Eine Verfügung (bzw. ein Beschwerdeentscheid) wird formell rechtskräftig, wenn sie endgültig ist, wenn die Frist für die Einlegung eines ordentlichen Rechtsmittels unbenutzt abgelaufen ist, wenn die Parteien rechtsgültig darauf verzichtet haben, ein solches einzulegen, oder wenn sie das Rechtsmittel zurückgezogen haben (BVGE 2009/11 E. 2.1.2; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6011/2012 vom 13. März 2013 E. 3.1.1 mit Hinweisen).

2.1.2 Materielle Rechtskraft bedeutet, dass ein Entscheid nicht erneut zum Gegenstand eines Justizverfahrens gemacht werden kann, ausser er werde zuvor durch das ausserordentliche Rechtsmittel der Revision umgestossen. Im Verwaltungsrecht ist die materielle Rechtskraft lediglich auf Erkenntnisse der Beschwerdebehörden anwendbar (PIERRE TSCHANEN/ULRICH ZIMMERLI/MARKUS MÜLLER, Allgemeines Verwaltungsrecht, 3. Aufl., Bern 2009, § 31 Rz. 9). Sie setzt voraus, dass der Entscheid in formelle Rechtskraft erwachsen ist. Im Übrigen sind jedoch formelle und materielle Rechtskraft streng auseinanderzuhalten. Die materielle Rechtskraft beschlägt die Frage der Bindung der Behörden an eine Verfügung, das heisst die Frage der Widerrufbarkeit einer Verfügung; bei der formellen Rechtskraft hingegen geht es um die Anfechtbarkeit der Verfügung seitens der Betroffenen (BVGE 2009/11 E. 2.1.2; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-2302/2011 vom 15. Juni 2011 E. 4.1.2).

2.1.3 Die Frage der Rechtskraft hängt mit der Frage des Streitgegenstands zusammen. In der nachträglichen Verwaltungsrechtspflege (vgl. zum Begriff Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1247/2010 vom 19. April 2010 E. 1.1 mit Hinweisen) ist Streitgegenstand das Rechtsverhältnis, das Gegenstand der angefochtenen Verfügung bildet – in dieser

also geregelt wurde oder hätte geregelt werden sollen –, soweit es im Streit liegt (RENÉ RHINOW/HEINRICH KOLLER/CHRISTINA KISS/DANIELA THURNHERR/DENISE BRÜHL-MOSER, Öffentliches Prozessrecht, 2. Aufl., Basel 2010, S. 283 Rz. 987).

2.2

2.2.1 Im Amtshilfeverfahren wird nicht materiell über die Sache entschieden. Der ersuchende Staat kann einen neuen Entscheid erwirken, indem er sich auf neu in Kraft getretenes Recht oder neue Erkenntnisse stützt. Die Neuerungen können marginal sein, sofern sie relevant sind. Die Ablehnung einer Amtshilfeleistung ist daher nicht definitiv. Sie steht der Einreichung eines neuen Gesuchs oder – je nach Konstellation – auch eines Ergänzungsgesuchs nicht entgegen. Insofern besteht kein Rechtsschutzinteresse an der definitiven Verweigerung der Amtshilfe an sich (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6011/2012 vom 13. März 2013 E. 3.2.1 mit Hinweisen).

2.2.2 Der Schlussverfügung der ESTV liegt regelmässig ein bestimmtes Amtshilfegesuch zugrunde. Die auf dieses Gesuch gestützte Schlussverfügung ist – wenn sie vollständig angefochten wird – Streitgegenstand. Mit anderen Worten ist Streitgegenstand die Frage, ob gestützt auf ein bestimmtes Amtshilfegesuch in Bezug auf eine bestimmte Person Amtshilfe zu leisten oder zu verweigern ist. In Rechtskraft erwächst somit nur die konkrete Schlussverfügung, die sich auf ein bestimmtes Amtshilfegesuch stützt. Trifft ein neues Amtshilfegesuch ein und wird gestützt auf dieses neue Gesuch eine neue Schlussverfügung erlassen, liegt ein neues Streitobjekt vor.

Gründet sich das neue Gesuch auf neue Erkenntnisse, sind Fälle, die bereits unter dem alten Gesuch entschieden wurden, erneut zu behandeln. Dabei spielt es keine Rolle, ob es sich bei den neuen Erkenntnissen der ersuchenden Behörde um neue materielle Erkenntnisse (beispielsweise neue Untersuchungsergebnisse in Straf- oder Verwaltungsverfahren) oder neue formelle Erkenntnisse (Korrektur formeller Unzulänglichkeiten im «alten» Gesuch) handelt.

2.3 Mit Urteil A-737/2012 vom 5. April 2012 entschied das Bundesverwaltungsgericht, dass die Identifikationskriterien im Amtshilfegesuch des IRS vom 26. September 2011 betreffend Kunden der CS zu weit formuliert sei, weil darunter (insbesondere) Personen fallen würden, die sich unter der Herrschaft des massgebenden DBA-USA 96 höchstens einer nicht amts-

hilfefähigen Hinterziehung von Steuern schuldig gemacht hätten (E. 8.4.4 des genannten Urteils). Mit anderen Worten genügte das Gesuch den Anforderungen, die an ein solches zu stellen sind, nicht. Es steht der ersuchenden Behörde nach dem oben Gesagten jedoch frei, ein neues, verbessertes Gesuch zu stellen, das die Anforderungen erfüllt (zuvor E. 2.2).

2.4 Das neue Amtshilfegesuch vom 3. Juli 2012 ist unter den relevanten Gesichtspunkten präziser formuliert als das alte. Mögen die Änderungen auf den ersten Blick auch marginal erscheinen, so sind die nunmehr als Auswahlkriterien ("selection criteria") bezeichneten Umschreibungen von Verhaltensmustern doch enger formuliert als noch im Gesuch vom 26. September 2011. Ob das neue Gesuch die Anforderungen, welche an ein solches gestellt werden, erfüllt, ist gegebenenfalls später eingehend zu prüfen (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6011/2012 vom 13. März 2013 E. 3.5). Eine "res iudicata" liegt hier jedenfalls nicht vor.

3.

3.1 Grundlage für die Leistung von Amtshilfe in Steuersachen gegenüber den USA ist Art. 26 DBA-USA 96. Demnach tauschen die zuständigen Behörden der beiden Vertragsstaaten unter sich diejenigen (gemäss den Steuergesetzgebungen der beiden Vertragsstaaten erhältlichen) Auskünfte aus, die notwendig sind für die Durchführung der Bestimmungen des Abkommens oder «für die Verhütung von Betrugsdelikten und dergleichen, die eine unter das Abkommen fallende Steuer zum Gegenstand haben» (Art. 26 Ziff. 1 DBA-USA 96). Da das US-Steuerrecht den für die Anwendung von Art. 26 DBA-USA 96 massgebenden Unterschied zwischen Steuerhinterziehung und Steuerbetrug nicht kennt, wird in Ziff. 10 des gleichzeitig mit dem DBA-USA 96 vereinbarten Protokolls 96 zum Abkommen der Begriff des Steuerbetrugs im Sinn der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zur internationalen Rechtshilfe in Strafsachen umschrieben (statt vieler: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6505/2012 vom 29. Mai 2013 E. 3.1, A-6011/2012 vom 13. März 2013 E. 4.1 mit Hinweisen).

3.2 Unter das Abkommen fallen Einkommensteuern (Art. 2 Ziff. 1 DBA-USA 96), wobei in den USA insbesondere die Bundeseinkommensteuern in Betracht kommen (Art. 2 Ziff. 2 Bst. b DBA-USA 96). Ebenfalls dazu gehört die so genannte «backup withholding tax», eine Sicherungssteuer, die auf Dividenden, Zinsen und dem Verkaufs- bzw. Rückzahlungserlös erhoben wird (dazu Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-737/2012 vom 5. April 2012 E. 7.5.1.2 und 7.5.1.4). Dabei ist der Informationsaus-

tausch nicht durch Art. 1 DBA-USA 96 (persönlicher Geltungsbereich) eingeschränkt. Die zuständige Behörde eines Vertragsstaates erteilt auf ausdrückliches Ersuchen der zuständigen Behörde des anderen Vertragsstaates die Auskünfte durch Übermittlung beglaubigter Kopien von unveränderten Originalunterlagen und -dokumenten (Art. 26 Ziff. 1 Bst. a und b DBA-USA 96).

4.

4.1 Gemäss Art. 20c Abs. 1 Vo DBA-USA nimmt die ESTV bei Ersuchen der zuständigen US-Behörden um Informationsaustausch zur Verhütung von Betrugsdelikten nach Art. 26 DBA-USA 96 eine Vorprüfung vor. Diese beschränkt sich auf die Frage, ob die Voraussetzungen nach Art. 26 DBA-USA 96 in Verbindung mit Ziff. 10 des Protokolls 96 glaubhaft gemacht worden sind. In diesem Verfahrensstadium der prima-facie Vorprüfung hat die ESTV bezüglich Anfragen aus den USA noch nicht zu prüfen, ob die Voraussetzungen des Informationsaustausches erfüllt sind oder nicht. Erst in der Schlussverfügung im Sinn von Art. 20j Abs. 1 Vo DBA-USA hat sich die ESTV zur Frage zu äussern, ob ein begründeter Verdacht auf ein Betrugsdelikt im Sinn von Art. 26 DBA-USA 96 vorliegt und ob die von den US-Steuerbehörden genannten Sachverhaltselemente und Daten tatsächlich hinreichend bestimmt sind, letztlich eine unter das Abkommen fallende Person betreffen und ausreichen, um nach schweizerischem Recht als Recht des ersuchten Vertragsstaates die angeforderten Daten zu beschaffen und letztlich zu einem Informationsaustausch zu schreiten. Schliesslich hat sie mit der Schlussverfügung zu entscheiden, welche Informationen an die zuständige US-Behörde übermittelt werden dürfen (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-7789/2009 vom 21. Januar 2010 [auszugsweise publiziert in: BVGE 2010/7] E. 2.2). Nicht darüber auszusprechen hat sich die ESTV dagegen darüber, ob die im Ersuchen angeführten Tatsachen zutreffen oder nicht. Sie hat weder Tat- noch irgendwelche Schuldfragen zu prüfen noch ihrerseits eine Beweiswürdigung vorzunehmen. Sie ist an die Darstellung des Sachverhalts im Ersuchen insoweit gebunden, als diese nicht wegen offensichtlicher Fehler, Lücken oder Widersprüche sofort entkräftet werden kann. Die ESTV hat demnach kein eigentliches Beweisverfahren durchzuführen. Sie kann (und muss) – zur Wahrung des Verhältnismässigkeitsgrundsatzes – eigene Abklärungen vornehmen zur Frage, ob der Verdacht auf Betrugsdelikte und dergleichen hinreichend begründet scheint, und sie hat vor Übermittlung der Dokumente an den ersuchenden Staat zu prüfen, ob diese zum Beweis des im Amtshilfegesuch geäusserten Verdachts geeignet sind. Damit soll verhindert werden, dass sich die ersuchende Behörde unter

dem Deckmantel eines von ihr ohne Vorhandensein von Verdachtsmomenten lediglich behaupteten Abgabebetrugs Beweise verschafft, die zur Ahndung anderer nicht amtshilfefähiger Fiskaldelikte dienen sollen (statt vieler: Urteil des Bundesverwaltungsgericht A-6430/2012 vom 10. Mai 2013 E. 5.1 mit weiteren Hinweisen).

4.2 Nach der Rechtsprechung zum Amtshilfeverfahren genügt es für die Bejahung des Tatverdachts, wenn sich hinreichende Anhaltspunkte dafür ergeben, dass durch eine unter das Abkommen fallende Person der inkriminierte Sachverhalt erfüllt sein könnte. Es ist nicht Aufgabe des Amtshilfegerichts, abschliessend zu beurteilen, ob eine strafbare Handlung vorliegt. Das Bundesverwaltungsgericht prüft deshalb nur, ob die Schwelle zur berechtigten Annahme des Tatverdachts erreicht ist oder ob die sachverhaltlichen Annahmen der Vorinstanz offensichtlich fehler- oder lückenhaft bzw. widersprüchlich erscheinen. Haben sich hinreichende Anhaltspunkte dafür ergeben, dass der inkriminierte Sachverhalt erfüllt sein könnte, ist der Tatverdacht zu bejahen; die Amtshilfe ist nur dann zu verweigern, wenn es dem dergestalt vom Amtshilfeverfahren Betroffenen gelingt, den begründeten Tatverdacht mittels Urkunden klarerweise und entscheidend zu entkräften. Das Bundesverwaltungsgericht nimmt bei alledem weder zugunsten noch zulasten des Beschwerdeführers Untersuchungshandlungen vor (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6505/2012 vom 29. Mai 2013 E. 4.2, A-2866/2011 vom 12. Dezember 2011 E. 5.2 mit weiteren Hinweisen).

4.3 Dabei würdigt das Bundesverwaltungsgericht die Beweise frei (Art. 19 VwVG in Verbindung mit Art. 40 des Bundesgesetzes vom 4. Dezember 1947 über den Bundeszivilprozess [SR 273]; vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6672/2010 vom 24. Februar 2011 E. 2.3, auch zum Folgenden). Dieser Grundsatz kommt auch bei der Würdigung von Beweisurkunden (vgl. Art. 12 Bst. a VwVG) zur Anwendung. Öffentliche Urkunden geniessen von Gesetzes wegen erhöhte Beweiskraft. Sie erbringen für die durch sie bezeugten Tatsachen vollen Beweis, solange nicht die Unrichtigkeit ihres Inhalts nachgewiesen ist (Art. 9 Abs. 1 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches vom 10. Dezember 1907 [ZGB, SR 210]). Diese für die Urkunden des Bundesprivatrechts geltende Regel kommt auch im Verwaltungsverfahren zum Tragen (CHRISTOPH AUER, in: Auer/Müller/Schindler [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren [VwVG], Zürich/St. Gallen 2008, N. 27 zu Art. 12 VwVG). Mit Bezug auf den Urkundeninhalt umfasst die verstärkte Beweiskraft jedoch nur das, was die Urkundsperson nach Massgabe der

Sachlage kraft eigener Prüfung als richtig bescheinigen kann. Irgendwelche (rechtsgeschäftliche und andere) Erklärungen erhalten keine verstärkte Beweiskraft für ihre inhaltliche Richtigkeit, nur weil sie öffentlich beurkundet worden sind (Urteile des Bundesgerichts 5A_507/2010 und 5A_508/2010 vom 15. Dezember 2010 E. 4.2; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6672/2010 vom 24. Februar 2011 E. 3.2; vgl. in diesem Sinn auch PATRICK L. KRAUSKOPF/KATRIN EMMENEGGER, in: Praxiskommentar VwVG, Waldmann/Weissenberger [Hrsg.], Zürich 2009, N. 92 zu Art. 12 VwVG).

5.

5.1 Voraussetzung zur Gewährung der Amtshilfe ist – wie festgehalten (zuvor E. 4) – ein begründeter Verdacht auf «Betrugsdelikte und dergleichen» im Sinn von Art. 26 DBA-USA 96. Das Bundesverwaltungsgericht hielt in ständiger Rechtsprechung gestützt auf eine Auslegung von Art. 26 DBA-USA 96 gemäss Art. 31 und 32 des Wiener Übereinkommens vom 23. Mai 1969 über das Recht der Verträge (VRK, SR 0.111; vgl. dazu ausführlich BVGE 2010/7 E. 3.5; OLIVER DÖRR, in: Dörr/Schmalenbach [Hrsg.], Vienna Convention on the Law of Treaties, A Commentary, Berlin Heidelberg 2012, Art. 31 N. 6 f. und N. 8 ff., Art. 32 N. 2 f. und N. 9 ff.) und in Übereinstimmung mit der Rechtsprechung des Bundesgerichts fest, dass unter den Begriff «Betrugsdelikte und dergleichen» Handlungen fallen, die entweder – nach schweizerischer Terminologie – einen Steuerbetrug nach Art. 186 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG, SR 642.11) darstellen oder das Element der Arglist, wie es beim Abgabebetrug gemäss Art. 14 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 22. März 1974 über das Verwaltungsstrafrecht (VStrR, SR 313.0) verwendet wird, enthalten (zuletzt Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-737/2012 vom 5. April 2012 E. 7.1-7.4 und 7.6).

5.2 Des Weiteren kam das Bundesverwaltungsgericht zum Schluss, im spezifischen Kontext des so genannten Qualified Intermediary (QI) Systems (QI-System), in welchem Banken mit dem IRS ein entsprechendes Abkommen geschlossen haben und damit als QI gelten, werde ein Vertrauensverhältnis zwischen den Banken und dem IRS geschaffen. Dieses basiere vereinfacht gesagt darauf, dass die Banken dem IRS gewisse Informationen über in den USA steuerpflichtige Personen mitzuteilen hätten oder auf den von diesen Personen erzielten Kapitalgewinnen eine Quellensteuer zurückbehalten müssten (ausführlich zum QI-System: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-737/2012 vom 5. April 2012 E. 7.5, A-2866/2011 vom 12. Dezember 2011 E. 7.5, A-7342/2008 und

A-7426/2008 vom 5. März 2009 E. 5.5.2). In gewissen Konstellationen sei es somit möglich, dass der Bankkunde – zusammen mit der Bank oder diese als Tatmittlerin ausnutzend (zur mittelbaren Täterschaft: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-737/2012 vom 5. April 2012 E. 7.5.7) – das Vertrauen des IRS in das korrekte Verhalten der Bank ausnutze, um diesen zu täuschen. Dies sei insbesondere dann der Fall, wenn falsche Formulare vorlägen, wobei hier ein falsch ausgefülltes Formular W-8BEN im Vordergrund stehe (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-737/2012 vom 5. April 2012 E. 7.5.7 mit Hinweisen). Das Bundesverwaltungsgericht hat in konstanter Rechtsprechung solche Handlungsweisen als relevant für die Frage erachtet, ob ein Tatverdacht auf Betrugsdelikte und dergleichen gegeben ist (statt vieler: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts vom A-6505/2012 vom 29. Mai 2013 E. 5.2, A-6478/2012 vom 17. April 2013 E. 4.2).

6.

6.1 Wie jedes staatliche Handeln muss auch die Amtshilfe verhältnismässig sein (BGE 125 II 65 E. 6a; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6634/2010 vom 16. September 2011 E. 3.3 mit Hinweisen). Das verfassungsmässige Gebot der Verhältnismässigkeit (Art. 5 Abs. 2 BV) verlangt, dass staatliche Hoheitsakte für das Erreichen eines im übergeordneten öffentlichen Interesse liegenden Zieles geeignet, notwendig und dem Betroffenen zumutbar sein müssen. Eine Zwangsmassnahme ist namentlich dann unverhältnismässig, wenn eine ebenso geeignete mildere Anordnung für den angestrebten Erfolg ausreicht. Der Eingriff darf in sachlicher, räumlicher, zeitlicher und personeller Hinsicht nicht einschneidender sein als notwendig. Obwohl sich das Prinzip der Verhältnismässigkeit aus der Verfassung ergibt, kann es jeweils nur zusammen mit einem besonderen Grundrecht geltend gemacht werden (BGE 126 I 112 E. 5b mit Hinweisen).

6.2 Weder Art. 26 DBA-USA 96 noch die Vo DBA-USA enthalten Bestimmungen über die inhaltlichen Anforderungen, denen ein Amtshilfegesuch des IRS zu genügen hat. Gemäss höchstrichterlicher Rechtsprechung können jedoch die Grundsätze über die internationale Rechtshilfe auch beim Informationsaustausch nach Art. 26 DBA-USA 96 herangezogen werden (Urteil des Bundesgerichts 2A.608/2005 vom 10. August 2006 E. 3). Da auch diesbezüglich bisheriges Recht – und nicht das StAhiG – gilt (vgl. E. 1.1), ist somit insbesondere Art. 28 des Bundesgesetzes vom 20. März 1981 über die internationale Rechtshilfe in Strafsachen (Rechtshilfegesetz, IRSG, SR 351.1) einschlägig. Demnach müssen die

Stelle, von der das Gesuch ausgeht, und die für das Verfahren zuständige Behörde ebenso genannt werden, wie der Gegenstand und der Grund des Ersuchens. Des Weiteren sind möglichst genaue und vollständige Angaben über die Person zu machen, gegen die sich das Verfahren richtet. Zudem muss die ersuchende Behörde die gesetzlichen Grundlagen der Untersuchung und den relevanten Sachverhalt darstellen und die gewünschten Auskünfte bzw. Unterlagen konkret bezeichnen (BGE 128 II 407 E. 5.2.1). Soweit die Behörden des ersuchenden Staates verpflichtet sind, den massgeblichen Sachverhalt darzulegen, verlangt die Rechtsprechung nicht den strikten Beweis für dessen Vorliegen, doch müssen hinreichende Verdachtsmomente dargetan werden (BGE 125 II 250 E. 5b, BGE 116 Ib 96 E. 4c, BGE 115 Ib 68 E. 3b/bb; Urteil des Bundesgerichts 2A.608/2005 vom 10. August 2006 E. 2). Die ESTV ist an die Darstellung des Sachverhalts im Ersuchen insoweit gebunden, als diese nicht wegen offensichtlicher Fehler, Lücken oder Widersprüche sofort entkräftet werden kann (statt vieler: BGE 128 II 407 E. 5.2.1 [zur Amtshilfe in Börsensachen]; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-737/2012 vom 5. April 2012 E. 6.1.2 mit weiteren Hinweisen).

6.3 Das vorliegende Amtshilfegesuch nennt die Namen der betroffenen Personen nicht. Diese dürften den US-Behörden zurzeit auch nicht bekannt sein. Wie soeben festgehalten wurde, muss ein Gesuch dem Grundsatz der Verhältnismässigkeit entsprechen und gemäss dem analog heranzuziehenden Art. 28 Abs. 2 Bst. d IRSG möglichst genaue und vollständige Angaben über die Person enthalten, gegen die sich das Verfahren richtet.

6.3.1 Das Bundesverwaltungsgericht stellte dazu im Urteil A-7342/2008 und A-7426/2008 vom 5. März 2009 (in E. 4.3.4) fest, dass im internen schweizerischen Recht als Anfangsverdacht für die Durchführung eines Ermittlungsverfahrens der Verdacht des Vorliegens einer Straftat genügt. Dabei reicht ein einfacher Verdacht, welcher in der Annahme einer gewissen Wahrscheinlichkeit strafbaren Verhaltens besteht (vgl. PETER GYR, Die Besko: Eine Analyse der Steuerfahndung nach Art. 190 ff. DBG, Bern/Stuttgart/Wien 1996, S. 346 ff.). Demgegenüber müsse es keinen Verdacht auf eine konkrete Täterschaft geben (genanntes Urteil E. 4.5). Diese Rechtsprechung wurde inzwischen bestätigt (ausführlich: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-737/2012 vom 5. April 2012 E. 6.2.1).

6.3.2 Im Rahmen der Amtshilfe nach dem DBG bedeutet dies entsprechend der bundesgerichtlichen Rechtsprechung u.a., dass es nicht darauf

ankommt, ob die untersuchende Steuerbehörde die Namen von Steuerpflichtigen, die allenfalls Steuerdelikte begangen haben, bereits nennen kann. Vielmehr genügen Verdachtsmomente auf das Vorliegen einer Straftat (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6011/2012 vom 13. März 2013 E. 7.2.2, A-737/2012 vom 5. April 2012 E. 6.2.2).

6.3.3 Zwar hält die am 1. Februar 2013 in Kraft getretene Verordnung vom 16. Januar 2013 über die Amtshilfe bei Gruppensuchen nach internationalen Steuerabkommen (SR 672.51) in Art. 1 Abs. 1 fest, dass Gruppensuchen erst ab Inkrafttreten des StAhiG und damit ab dem 1. Februar 2013 zulässig sind, doch ist für diese Frage noch bisheriges Recht anwendbar (Art. 24 StAhiG; oben E. 1.1). Ungeachtet dessen können die im Gesetzgebungsprozess – sowohl dieses Gesetzes als auch des Änderungsprotokolls 2010 – und in der Lehre geäusserten Diskussionsargumente neueren Datums zur Frage der Gruppensuchen hier einbezogen werden. Das DBA-USA 96 in der vorliegend anwendbaren, ursprünglichen Fassung lässt nämlich die nunmehr ausführlich diskutierten Gruppensuchen bereits zu. Dies ergibt sich schon daraus, dass es genügt, wenn im Gesuch der Verdacht begründet wird, dass steuerpflichtige Personen sich eines Verhaltens bedienten, dass «Betrugsdelikte und dergleichen» darstellt. Dieser Verdacht kann sich auf mehrere Personen beziehen (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6011/2012 vom 13. März 2013 E. 7.3, A-737/2012 vom 5. April 2012 E. 6.2.1 f. mit Hinweisen). Es geht hier betreffend Gruppenanfragen um die gleiche Thematik wie bei den neuen Erlassen, weshalb die diesbezügliche Diskussion zu beachten ist.

6.3.4 An den Detaillierungsgrad der Darstellung von Sachverhalt und Verhaltensweisen sind indes hohe Anforderungen zu stellen. Dies ergibt sich einerseits aus dem Umstand, dass der Informationsinhaber aufgrund des Ersuchens bzw. aufgrund der darauf basierenden Editionsverfügung der ESTV in die Lage versetzt werden muss, die vom Gesuch betroffenen Personen zu ermitteln (vgl. ROBERT WALDBURGER, Neue Amtshilfebestimmungen in schweizerischen Doppelbesteuerungsabkommen. Verzicht auf das unbedingte Erfordernis der Nennung des Namens der Informationsinhaberin im Zusatzabkommen zum DBA-F und zur Umschreibung der Identität der betroffenen Person im Zusatzprotokoll zum DBA-US – Probleme mit sog. fishing expeditions?, in: IFF Forum für Steuerrecht 2009, S. 281 [allerdings nicht zu Gruppenanfragen, sondern allgemein zur Identifizierung]). Dies kann er aber nur, wenn Sachverhalt und Verhalten genügend klar dargestellt werden. Andererseits dient die detaillierte

Darstellung auch der Abgrenzung der erlaubten Gruppenanfragen von den verpönten «fishing expeditions». Es genügt aber, wenn die Darstellung des Sachverhalts diesen Anforderungen gerecht wird. Darüber hinausgehende Anforderungen an den Detaillierungsgrad können nicht gestellt werden. Nach wie vor ist nämlich zu berücksichtigen, dass die Unterlagen, um deren Herausgabe ersucht wird, dazu dienen sollen, die noch offenen Fragen zu klären, so dass auch hier keine lückenlose und vollständig widerspruchsfreie Darstellung verlangt werden kann. Es muss sich aber der Verdacht auf «Betrugsdelikte und dergleichen» aus dem Gesuch ergeben (vgl. ausführlich zur Thematik der «fishing expeditions» Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6011/2012 vom 13. März 2013 E. 7.4).

6.4 Schliesslich muss der Betroffene sich eines Verhaltens bedient haben, wie es im Gesuch umschrieben ist. Nicht genügend wäre, wenn das (mutmassliche) Verhalten einer Gruppe dargestellt würde, ohne dass im Anschluss geprüft würde, ob sich in Bezug auf eine ermittelte Person Hinweise finden, dass sich diese der dargestellten Verhaltensweise bediente (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6011/2012 vom 13. März 2013 E. 7.6).

7.

7.1 Das Bundesverwaltungsgericht hielt bereits früher fest, dass die Art. 6 und 7 der Konvention vom 4. November 1950 zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten (EMRK, SR 0.101) auf Fälle von Amtshilfe grundsätzlich keine Anwendung finden (ausführlich: BVGE 2010/40 E. 5.4.2, 5.4.3). Art. 8 EMRK prüfte es in einer Eventualbegründung insbesondere in Bezug auf die Besonderheiten des damals zu beurteilenden Falls (BVGE 2010/40 E. 5.4.4, 6.5). Obwohl an dieser Rechtsprechung in der Lehre Kritik erwachsen ist, hält das Bundesverwaltungsgericht weiter daran fest (vgl. ausführlich Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6011/2012 vom 13. März 2013 E. 8.1 mit Hinweisen)

7.2 Vorliegend geht es um ein Amtshilfeverfahren. Dieses ist – wie im Übrigen auch ein Rechtshilfeverfahren – kein Strafverfahren. Damit sind insbesondere Art. 6 und 7 EMRK nicht direkt auf dieses Verfahren im ersuchten Staat anwendbar. Nichts anderes ergibt sich aus dem vom Beschwerdeführer erwähnten Fall J.B. gegen die Schweiz (Urteil des Europäischen Gerichtshofs für Menschenrechte [EGMR] Nr. 31827/96 vom 3. Mai 2001). Es ging dort darum, dass eine Person in einem Steuerhinterziehungsverfahren nicht durch Androhung von Bussen im Widerhand-

lungsfall zur Auskunftserteilung und zur Einreichung von Belegen gezwungen werden kann. Diese Rechtsprechung kommt vorliegend schon deshalb nicht zur Anwendung, weil die Beschwerdeführenden im Amtshilfverfahren keine Mitwirkungspflichten treffen. Darin liegt denn auch einer der Unterschiede zu den vom EGMR entschiedenen Fällen: Vorliegend kann der Beschwerdeführer zu seinen Gunsten Stellung nehmen, ist aber in keiner Art und Weise gehalten, Ausführungen irgendwelcher Art zu machen, die sie in einem allfälligen Strafverfahren belasten könnten. Er muss sich gerade nicht selber belasten. Gleiches muss im Übrigen auch für Art. 32 BV gelten (vgl. dazu HANS VEST, in: Die schweizerische Bundesverfassung, Kommentar, Bernhard Ehrenzeller/Philippe Mastroradi/Rainer J. Schweizer/Klaus A. Vallender [Hrsg.], 2. Aufl., Zürich 2008, Rz. 3 zu Art. 32).

7.3 Allenfalls wäre zu prüfen, ob den betroffenen Personen im ersuchenden Staat ein krass gegen die EMRK verstossendes Verfahren drohte.

Das Bundesverwaltungsgericht kam im damaligen Urteil bezogen auf Amtshilfegesuche in Steuersachen aus den USA zum Schluss, dass denjenigen Personen, deren Daten an die USA ausgeliefert würden, dort kein gegen grundlegende Rechte verstossendes Verfahren drohe (BVGE 2010/40 E. 5.4.2; zum Ganzen auch Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6011/2012 vom 13. März 2013 E. 8.1 mit Hinweisen). Vorliegend bringt der Beschwerdeführer zu Recht nicht vor, dass ihm Derartiges drohe. Überhaupt substantiiert er nicht, inwiefern ihm in den USA ein gegen die EMRK verstossendes Verfahren drohen könnte. Der pauschale Vorwurf, dass sich das ganze Verfahren in einem völlig gesetzlosen Bereich bewege, wo die US-Cowboys mit den Schweizer Sheriffs und "Deputies" bei der CS im Sinne einer modernen Lynchjustiz versuchen würden, die vermeintlichen Steuersünder einzukesseln und ohne jedes Verfahren einzusperren, genügt dazu nicht.

7.4 Die vom Beschwerdeführer genannten Art. 32 BV, Art. 6 und 8 EMRK, wie auch ganz grundsätzlich Art. 7 und die korrespondierenden Art. 14 und 17 des Internationalen Pakts vom 16. Dezember 1966 über bürgerliche und politische Rechte (SR 0.103.2, UNO-Pakt II) einerseits und Art 14 EMRK sowie der korrespondierende Art. 26 UNO-Pakt II (als bloss akzessorische Rechte: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6678/2010 vom 23. März 2011 E. 4.3 mit Hinweisen) sind somit nicht verletzt, soweit sie überhaupt anwendbar sind.

8.

Nun ist prüfen, ob das Amtshilfegesuch des IRS vom 3. Juli 2012 die Anforderungen erfüllt, damit gestützt auf dieses Gesuch Amtshilfe zu leisten ist. In formeller Hinsicht nennt das Gesuch die zuständigen Behörden sowie Gegenstand und Grund des Ersuchens. Der massgebliche Sachverhalt wird dargelegt. Auch finden sich die Normen des US-amerikanischen Rechts, welche im Gesuch vom 26. September 2011 noch fehlten. Wie bereits zuvor festgehalten, nennt das Amtshilfegesuch keine Namen von betroffenen Personen, dafür jedoch «Auswahlkriterien». Dass dies grundsätzlich zulässig ist, wurde oben festgestellt (E. 6). Es ist daher nun in materieller Hinsicht zunächst zu prüfen, ob sich aus dem im Amtshilfegesuch geschilderten Sachverhalt der begründete Verdacht ergibt, es seien amtshilfefähige Delikte begangen worden (nachfolgend E. 8.1). Sollte der begründete Verdacht auf das Vorliegen von Straftaten bestehen, ist zu fragen, ob auch betreffend die im Amtshilfegesuch aufgeführten Personengruppen ein begründeter Verdacht besteht, sie seien an einer solchen Straftat beteiligt gewesen, mit anderen Worten, ob die im Amtshilfegesuch genannten Kriterien geeignet sind, diejenigen Personen zu identifizieren, welche mit hinreichender Wahrscheinlichkeit die vorgeworfene(n) Straftat(en) begangen haben (E. 8.2). Dabei ist insbesondere der Grundsatz der Verhältnismässigkeit zu beachten (oben E. 6.1). Falls auch diese Frage zu bejahen ist, ist auf den konkreten Fall der Beschwerdeführenden einzugehen (E. 9).

8.1 In seinem Urteil A-737/2012 vom 5. April 2012 kam das Bundesverwaltungsgericht zum Schluss, dass im Sachverhalt des Amtshilfegesuchs, der gemäss dem im Völkerrecht herrschenden Vertrauensprinzip massgeblich sei, Mitarbeitenden der CS ein Verhalten vorgeworfen werde, das – sofern die übrigen Voraussetzungen erfüllt seien – als Beihilfe zu amtshilfefähigen Delikten angesehen werden könnte (insb. E. 8.2.3 des genannten Urteils; zur Grundsatzfrage danach, wann ein amtshilfefähiges Betrugsdelikt und nicht bloss Steuerhinterziehung vorliegt, und nach dem diesbezüglichen spezifischen Kontext des QI-Systems ausführlich: E. 7 des genannten Urteils sowie Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-2866/2011 vom 12. Dezember 2011 E. 7). Das vorliegende Amtshilfegesuch stützt sich auf dieselben Quellen und führt im Wesentlichen die gleichen Verhaltensweisen von Mitarbeitenden an, weshalb unter Verweis auf das genannte Urteil weitere Ausführungen hierzu unterbleiben können und festzuhalten ist, dass auch das vorliegende Gesuch die Anforderung erfüllt, dass Mitarbeitende der Informationsinhaberin zu amtshilfefähigem Verhalten massgeblich beigetragen haben. Aus dem Sachverhalt, wie er

im Amtshilfegesuch dargestellt wird, ergibt sich demnach auch der begründete Verdacht, dass amtshilfefähige Delikte begangen wurden. Dies hielt das Bundesverwaltungsgericht in der gleichen Erwägung fest. Das Amtshilfegesuch erweist sich weder als lückenhaft noch sind offensichtliche Fehler oder Widersprüche erkennbar (zum Ganzen: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6011/2012 vom 13. März 2013 E. 11.1).

8.2 Nun ist auf die Auswahlkriterien einzugehen und damit auf die Frage, ob sich bezüglich der konkreten Gruppe, wie sie sich aus diesen Kriterien ergibt, ebenfalls ein Verdacht auf das Vorliegen amtshilfefähiger Verhaltensweisen ergibt. Vorweggenommen sei, dass die genannten Kriterien nicht einzeln betrachtet werden können, denn nur aus ihrem Zusammenspiel ergibt sich möglicherweise das Vorliegen eines «Betrugsdelikts und dergleichen». Dies ist im Folgenden zu beachten.

Es werden im Amtshilfegesuch folgende Kriterien genannt:

- Das Konto wird von einer Domizilgesellschaft gehalten, an der eine US-Person wirtschaftlich berechtigt ist;
- Im Depot werden US-Wertschriften gehalten;
- Zu irgendeinem Zeitpunkt zwischen 2002 und 2010 lagen im Depot mehr als USD 50'000.--;
- Bei der CS besteht keine Aufzeichnung über die rechtzeitige Einreichung eines richtigen Formulars 1099, das den US-wirtschaftlich Berechtigten am Depot nennt und auf welchem dem IRS alle Zahlungen an den US wirtschaftlich Berechtigten gemeldet werden;
- Es besteht ein Widerspruch zwischen dem Formular A und dem Formular W-8BEN (oder einem gleichwertigen Dokument) oder für das Depot wurde kein Formular W-8 und kein Formular W-9 ausgefüllt;
- Es gibt Hinweise («evidence»), dass der US-wirtschaftlich Berechtigte die Kontrolle über das Depot ausübte in Verletzung der «corporate governance», indem er zum Beispiel der Bank das Konto der Domizilgesellschaft betreffende Anlageinstruktionen erteilte, ohne autorisierte Person («authorized officer»), Trustee oder Direktor der Domizilgesellschaft zu sein oder ohne ausdrückliche schriftliche Genehmigung der Domizilgesellschaft oder indem er vom Konto der Domizilgesellschaft Geld für den persönlichen Gebrauch bezog.

Im Gegensatz zum vormaligen Gesuch vom 26. September 2011 müssen nunmehr in einem Depot, dessen wirtschaftlich Berechtigte ins Amtshilfungsverfahren einbezogen werden, in jedem Fall US-Wertschriften gehalten werden. Im Gesuch vom 26. September 2011 war dies nicht für alle dort

genannten Kategorien der Fall gewesen. Im Gesuch vom 3. Juli 2012 genügt es nun nicht mehr, dass eine US-Person das Formular W-9 nicht ausgefüllt hat. Diesbezüglich wurde im genannten Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-737/2012 vom 5. April 2012 in E. 8.3.1 darauf hingewiesen, dass eine Lücke im QI-System bestanden habe, so dass in gewissen Fällen kein solches Formular ausgefüllt werden musste, wenn keine US-Wertschriften im Depot gehalten wurden. Personen, die diese – bekannte – Lücke ausnutzten (und deshalb höchstens der nicht amtshilfefähigen Steuerhinterziehung hätten bezichtigt werden können), werden nun nicht mehr ins Amtshilfeverfahren einbezogen, weil das Halten von US-Wertschriften eines der Auswahlkriterien ist. Weiter wird mit dem Kriterium, dass sich kein Formular 1099 im Besitz der Bank befindet, ausgeschlossen, dass Personen, die eine weitere Lücke ausnutzten – nämlich das Halten von US-Wertschriften bereits vor Geltung des QI-Abkommens –, ebenfalls zu Unrecht in das Verfahren einbezogen werden (vgl. noch zum anders lautenden Amtshilfegesuch vom 26. September 2011: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-737/2012 vom 5. April 2012 E. 8.4.5). Auf diesem Formular hätte sonst nämlich die Einbehaltung der Quellensteuer mitgeteilt werden müssen – ohne Nennung der Namen der betroffenen Personen (wurde statt dessen ein Formular W-9 eingereicht, mussten auf dem Formular die entsprechenden Namen mitgeteilt werden). Das Kriterium, dass zu irgendeinem Zeitpunkt zwischen 2002 und 2010 im Depot mehr als USD 50'000.-- gelegen haben müssen, ist nicht zu beanstanden. Ein Widerspruch zwischen dem Formular A und dem Formular W-8BEN (oder einem gleichwertigen Dokument) wurde vom Bundesverwaltungsgericht bereits mehrfach als Indiz für das Vorliegen eines amtshilfefähigen Delikts angeführt, zu dem dann weitere Kriterien hinzutreten müssen (insb. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-2866/2011 vom 12. Dezember 2011 E. 7.5.7). Zusammen mit den Kriterien, dass das Konto von einer Domizilgesellschaft gehalten wird, an der eine US-Person wirtschaftlich berechtigt ist, und die an ihr wirtschaftlich berechtigte Person die Struktur der Gesellschaft missachtet und direkt auf die von dieser gehaltenen Vermögen zugreift, ergibt sich daraus ein amtshilfefähiges Verhalten. Dies bedeutet nämlich, dass eine nicht auf dem Formular W-8BEN als wirtschaftlich berechtigt bezeichnete Person über die Vermögenswerte verfügen konnte und somit dieses Formular falsch ausgefüllt war (vgl. oben 5.1; statt vieler: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6011/2012 vom 13. März 2013 E. 11.2, A-2866/2011 vom 12. Dezember 2011 E. 7.5.6). Gleiches gilt für das Fehlen eines Formulars W-9 im Zusammenhang mit diesen Kriterien, indem hier das durch das QI-System erweckte Vertrauen missbraucht wird.

Aus dem Gesagten ergibt sich, dass die im Amtshilfegesuch vom 3. Juli 2012 genannten Kriterien geeignet sind, Personen zu identifizieren, bei denen der Verdacht besteht, sie hätten ein amtshilfefähiges Delikt begangen. Auch unter dem Gesichtspunkt der Gruppendefinition genügt das Amtshilfegesuch damit den Anforderungen. Von einer verpönten «fishing expedition» kann somit nicht gesprochen werden (vgl. E. 6.3).

8.3 Schliesslich erweisen sich die verlangten Unterlagen als voraussichtlich relevant für die Untersuchung in den USA. Um Betrugsdelikte und dergleichen im Sinn von Art. 26 DBA-USA 96 untersuchen zu können, sind Kontounterlagen sicher relevant. Auch hier entspricht das Gesuch somit den Anforderungen.

9.

Es bleibt zu prüfen, ob betreffend den Beschwerdeführer die Voraussetzungen erfüllt sind, damit in seinem Fall Amtshilfe zu leisten ist.

9.1 Unbestritten ist, dass das hier relevante Konto (bzw. Depot), welches US-Wertschriften enthielt von einer Domizilgesellschaft – der X. Gesellschaft – gehalten wurde und der Saldo im relevanten Zeitraum den Betrag von USD 50'000.-- überstieg. Ebenfalls nicht bestritten ist, dass kein Formular W-9 ausgefüllt wurde, hält der Beschwerdeführer doch dafür, er sei keine US-Person. Auch das Fehlen eines Formulars 1099 wird nicht bestritten.

Zuerst ist nachfolgend somit zu prüfen, ob es sich beim Beschwerdeführer um eine US-Person oder genauer – siehe sogleich – um einen US-Steuerpflichtigen handelt.

9.2 Beim Identifikationsmerkmal "U.S. taxpayer[s]" – so die Terminologie im Ersuchen des IRS um Amtshilfe vom 3. Juli 2012 – ist – gleich wie beim Tatverdacht (E. 4) – nur zu prüfen, ob genügend Anhaltspunkte zur berechtigten Annahme dieses Identifikationsmerkmals vorliegen. Die Sachverhaltsfeststellungen der Vorinstanz zu diesem Identifikationsmerkmal sind nur zu korrigieren, wenn darin offensichtliche Fehler, Lücken oder Widersprüche auftreten oder aber wenn der vom Amtshilfegesuch Betroffene die Annahme der Vorinstanz, klarerweise und entscheidend entkräftet (vgl. ausführlich BVGE 2010/64 E. 1.4.3).

Im für das vorliegende Verfahren notwendigen Ausmass ("genügend konkrete Anhaltspunkte") somit als erstes zu klären ist die Frage, ob es sich beim Beschwerdeführer überhaupt um einen US-Steuerpflichtigen han-

delt. Nur in diesem Fall kann es beim vorliegenden Sachverhalt nämlich um eine unter das Abkommen fallende Steuer gehen, was (eine der) Voraussetzung(en) für die Gewährung von Amtshilfe gestützt auf Art. 26 DBA-USA 96 ist (oben E. 3.1; vgl. auch die Terminologie in Ziffer 10 des zum DAB-USA 96 gehörenden Protokolls). In diesem Sinn bezieht sich das Amtshilfegesuch des IRS ja auch ausdrücklich auf "U.S. taxpayers" (oben Bst. C.).

9.2.1 Das DBA-USA 96 enthält in Art. 3-5 eine Reihe von Begriffsbestimmungen. Der Begriff "in den USA steuerpflichtige Person" oder "US-Steuerpflichtiger" (engl. "U.S. taxpayer[s]") findet sich in diesen jedoch ebenso wenig wie an anderen Stellen im Abkommen. Die deutsche und die englische Sprachversionen des Abkommens sind gemäss diesem gleicherweise verbindlich und stellen so authentische Fassungen im Sinn von Art. 33 VRK. Gewisse Anhaltspunkte ergeben sich immerhin aus Art. 4 Abs. 1 Bst. a DBA-USA 96 betreffend Ansässigkeit, in welchem für die Bestimmung der Steuerpflicht auf das Recht des Ansässigkeitsstaates verwiesen wird. In der Tat vermag für die Frage der US-Steuerpflicht einzig das US-Recht Auskunft zu geben (vgl. auch Art. 3 Abs. 2 DBA-USA 96); auf dieses ist mithin nachfolgend einzugehen.

9.2.2 Das Steuerrecht der Vereinigten Staaten wird im "Internal Revenue Code" (IRC) (Titel 26 der US-amerikanischen Gesetzessammlung) und den dazu gehörigen "Treasury Regulations" geregelt. Als Grundsatz gilt, dass alle US-Staatsbürger, unabhängig von Wohnsitz und Aufenthalt, mit ihrem weltweiten Einkommen der US-Besteuerung unterliegen. Andere natürliche Personen sind in demselben Umfang steuerpflichtig, wenn sie über ein Visum zur Einwanderung verfügen ("green card holders") oder als in den USA ansässig gelten ("resident aliens"). In den USA nicht niedergelassene Ausländer ("nonresident aliens") können ebenfalls steuerpflichtig sein, jedoch nur für in den USA generiertes Einkommen. Massgeblich ist mithin die Ansässigkeit. Um aus steuerlicher Sicht als in den USA ansässig zu gelten, muss einer der drei nachfolgenden Tests erfüllt sein: a) der "Permanent Residence Test": dieser ist erfüllt, wenn einer Person das dauernde Niederlassungsrecht nach Massgabe des Einwanderungsgesetzes gewährt worden ist (sogenannte "green card holders") (Section 7701 (b)(6) IRC); b) der 183-Tage-Test: danach gilt eine natürliche Person als steuerlich ansässig, wenn sie im fraglichen Steuerjahr 183 Tage oder mehr in den USA anwesend gewesen ist (Section 7701 (b)(3)(B) IRC); c) der "Substantial Presence Test": Bei diesem Test wird die auf drei Jahre verteilte Anwesenheit einer Person kumuliert und nach

einem gewichteten Durchschnitt berechnet, ob die Person in dieser Zeitspanne mehr als 183 Tage in den USA anwesend war (Section 7701 (b)(3)(A) IRC).

9.2.3 Eine Ausnahme wird lediglich gewährt, wenn die Person über ein Steuerdomizil ("tax home") in einem anderen Staat verfügt und zu diesem engere Beziehungen ("closer connections") hat (Section 7701 (b)(3)(B) IRC). Die Kriterien, die beim "closer connection/tax home"-Test gegeneinander abgewogen werden, betreffen folgende Orte: Ort der ständigen Wohnstätte des Steuerzahlers; Ort der Familie des Steuerzahlers; Ort der Gegenstände des persönlichen Gebrauchs des Steuerzahlers; Ort von sozialen, politischen, kulturellen oder religiösen Organisationen, zu denen der Steuerzahler eine laufende Verbindung unterhält; Ort der routinemässig durchgeführten Bankgeschäfte des Steuerzahlers; Ort der beruflichen Tätigkeit des Steuerzahlers; Ort der Behörde, welche den Führerschein des Steuerpflichtigen ausgestellt hat; der politische Wohnort des Steuerpflichtigen; der vom Steuerzahler in offiziellen Dokumenten und Formularen selbst angegebene Wohnort (Section 301.7701(b)-2(d)(1) Treasury Regulations) (zum Ganzen BVGE 2010/64 E. 5.2 mit Hinweisen, Urteil des Bundesverwaltungsgericht A-6430/2012 vom 10. Mai 2013 E. 6.3).

9.2.4 Vorab ist darauf hinzuweisen, dass der von Vorinstanz und Beschwerdeführer verwendete Terminus "US-Person" bzw. "US-Kunde" im hier zu prüfenden Kontext keinerlei Bedeutung besitzt. Entscheidend ist einzig, ob die Vorinstanz einen Tatverdacht bejahen durfte, ob mithin hinreichende Anhaltspunkte dafür bestehen, dass durch eine unter das Abkommen fallende Person (also ein "U.S. taxpayer[s]") der inkriminierte Sachverhalt erfüllt sein könnte (oben E. 4.2 und 9.2).

9.2.5 Der Beschwerdeführer war im relevanten Zeitraum gemäss eigenen Aussagen Teilhaber einer Unternehmung in [den USA], welche ihm dort ein Appartement zur Verfügung gestellt hat. In dieser Wohnung hielt er sich regelmässig für eine gewisse Zeit auf. Den Bankakten ist zu entnehmen, dass sämtliche Korrespondenz zwischen der X. Gesellschaft und der Bank auf Wunsch des Beschwerdeführers über seine Adresse in [den USA] erfolgte ([...]). Bereits auf den Kontoeröffnungsdokumenten der X. Gesellschaft ist der Beschwerdeführer mit seiner Adresse in [den USA] vermerkt ([...]). Erreichbar war der Beschwerdeführer unter verschiedenen US-amerikanischen Telefonnummern ([...]).

Dies genügt zur berechtigten Annahme, dass es sich beim Beschwerdeführer um einen "U.S. taxpayer" im Sinne des Amtshilfegesuchs handelt.

9.2.6 In einem zweiten Schritt obliegt es dem Beschwerdeführer, den begründeten Verdacht – hier vorerst seines qualifizierten Aufenthalts in den USA – mittels Urkunden klarerweise und entscheidend zu entkräften (E. 4.2 und 9.2). Vorliegend relevant ist der Zeitraum zwischen 2002 und 2010, wobei das streitbetroffene Konto bei der CS im Jahre [...] eröffnet wurde. So kann bereits an dieser Stelle festgehalten werden, dass der Beschwerdeführer aus den eingereichten Belegen, welche die Jahre 2011 und 2012 betreffen, wie auch den entsprechenden Ausführungen, nichts zu seinen Gunsten ableiten kann. Angesichts des gemäss ständiger Rechtsprechung verlangten Nachweises der Entkräftung mittels Urkunden von vornherein unterbleiben kann auch die Befragung der angebotenen Zeugen.

9.2.6.1 Der Beschwerdeführer bringt im Wesentlichen vor, er sei [Land Y] Staatsbürger und besitze in [Land Z] eine Daueraufenthaltsbewilligung, wo auch sein Wohnort sei. Dies habe er so der Bank im Formular A angegeben. Er habe "aus naheliegenden Gründen, die vorliegend nicht relevant sind", keine Zustellung der Bankkorrespondenz nach [Land Z] gewünscht. Weil Zürich viel weiter entfernt sei von [Land Z] als [die USA], habe er sich die Bankkorrespondenz an die Adresse seines Feriendomi- zils in [den USA] zustellen lassen (vgl. [...]). Er habe sich dort jedoch nur zwei- bis dreimal pro Jahr für ein paar Wochen als Tourist aufgehalten. Damit falle er nicht in die vom Amtshilfegesuch betroffene Personenkate- gorie.

Als Beweis für die geltend gemachten "Ferienaufenthalte" in [den USA] legt der Beschwerdeführer vor der Vorinstanz unter anderem eine eides- stattliche Erklärung ("affidavit") seines US-amerikanischen Anwalts, [...], ins Recht. Dieser bestätigt darin schriftlich, der Beschwerdeführer reise ungefähr viermal pro Jahr für ein paar Wochen in die USA, insgesamt je- doch nie länger als 170 Tage pro Kalenderjahr. Wie bereits hingewiesen wurde (E. 4.3), erhalten Erklärungen irgendwelcher Art keine verstärkte Beweiskraft für deren Inhalt, nur weil sie öffentlich beurkundet worden sind. Zudem ist noch anzufügen, dass aus den Bankakten nicht ersicht- lich ist, ob das Dokument überhaupt eine für die Verwendung ausserhalb der USA notwendige Überbeglaubigung (Apostille) enthält. Abgesehen von diesen Vorbehalten vermag die Erklärung auch inhaltlich nicht zu ge- nügen. So wird nicht ansatzweise dargetan, warum genau diese Person

über die exakten Informationen betreffend die Aufenthalte des Beschwerdeführers verfügen sollte. Allein der Umstand, dass der Erklärende Anwalt des Beschwerdeführers ist, reicht dazu nicht. Wenn der Anwalt schon über die genauen Daten der Aufenthalte des Beschwerdeführers verfügt, dann hätte er sie auch exakt und einzeln aufführen können bzw. müssen. So wäre es dem Gericht unter Umständen möglich gewesen, die Erklärung zu kontrollieren. In der vorliegenden Form genügt die Erklärung des Anwalts somit schon aus diesem Grund nicht, um den Verdacht klarerweise und entscheidend zu entkräften.

9.2.6.2 Unabhängig von der soeben erwähnten Erklärung, ist auffallend, dass der Beschwerdeführer nicht einmal ansatzweise versucht, dem Gericht seine Aufenthalte in den USA während der relevanten Jahre datumsmässig aufzuzeigen, obwohl er dazu aufgrund der Ausführungen der Vorinstanz allen Grund gehabt hätte.

Stattdessen versucht der Beschwerdeführer, aus den Bankakten Indizien für bloss kurze Aufenthalte in [*den USA*] zu finden. Dies gelingt nicht. So kann etwa aus der Verwendung des Wortes "Ferien" in der Korrespondenz mit der Bank nichts abgeleitet werden, was umso mehr gilt, als der Beschwerdeführer gemäss eigenen Aussagen pensioniert ist. Entsprechendes gilt für die Daten der Kontakte mit dem Kundenberater der CS, welche aus den Bankakten entnommen werden können.

Das Gericht kann weiter nicht nachvollziehen, wie der Beschwerdeführer aus der Verwendung verschiedener E-Mail-Adressen auf die Aufenthalte in [*Land Z*] bzw. in den USA stichhaltige Schlüsse ziehen will. Es darf als notorisch bezeichnet werden, dass auf E-Mail-Konten von jedem mit dem Internet verbundenen Computer auf der Welt zugegriffen werden kann. Warum dies bei den E-Mail-Konten des Beschwerdeführers gerade anders gewesen sein soll, ist unklar. Weitere Ausführungen dazu erübrigen sich.

Auch eine E-Mail, welche in der Beschwerdeschrift zitiert wird, vermag den Verdacht nicht – und schon gar nicht klarerweise und entscheidend – zu entkräften. So schrieb der Beschwerdeführer einem Mitarbeiter der CS am [...] (vgl. [...]):

"We are about to return to [*Land Z*] and we are surprised that in the past few months no statement came from you and no correspondence of any kind. [...]"

In Anbetracht der Tatsache, dass der Beschwerdeführer – anscheinend – nur von [den USA] aus mit der Bank kommunizierte und er sich in jener E-Mail wunderte, dass in den "letzten Monaten" keine Kontaktaufnahme von Seiten der CS erfolgt sei, kann daraus – und gegenteilig zum Vorbringen des Beschwerdeführers – ebenso gut geschlossen werden, dass sich der Beschwerdeführer in jenem Zeitpunkt bereits seit ein paar Monaten in [den USA] aufgehalten, er in jener Zeit jedoch keine Mitteilungen von der CS erhalten hatte. In [Land Z] erwartete er ja – wie erwähnt – keine Mitteilungen von der Bank. Etwas zu seinen Gunsten kann der Beschwerdeführer aus jener E-Mail jedenfalls nicht ableiten.

Der Umstand schliesslich, dass der Beschwerdeführer in [Land Z] eine Aufenthaltsbewilligung besitzt, vermag den Verdacht ebenfalls nicht zu entkräften. So zeigt diese zwar, dass der Beschwerdeführer sich in [Land Z] aufhalten darf, was aber keinerlei Aussagekraft hat für die vorliegend einzig interessierende Frage, ob es sich beim Beschwerdeführer um einen "US. taxpayer" handelt.

9.2.7 Einzugehen ist nun auf das Formular A. Auf diesem ist – wie in der Beschwerdeschrift zu Recht ausgeführt wird – der Beschwerdeführer mit-samt einer Adresse in [Land Z] angegeben ([...]). Ob dies genügt, um den Verdacht klarerweise und entscheidend zu entkräften, muss nachfolgend geprüft werden.

9.2.7.1 Zu diesem Formular A gilt es vorab festzuhalten, dass – entgegen dem Vorbringen des Beschwerdeführers – alleine die Angabe einer [ausländischen] – und nicht einer US-amerikanischen – Adresse auf dem Formular nicht bereits grundsätzlich dazu führt, dass die entsprechende Person nicht unter das Amtshilfegesuch fallen kann.

Der IRS hat in seinem Gesuch vom 3. Juli 2012 auf Seite 2 unter dem Untertitel "For purposes of this request" unter anderem ausgeführt:

"A DC [domiciled company] account should be considered to have a U.S. beneficial owner whenever a Form A (or equivalent documentation) associated with the account indicates that the account has a U.S. beneficial owner"

Richtig ist, dass der IRS mit dieser Ausführung darlegt, wann – aus seiner Sicht – angenommen werden kann, ein Konto habe einen "U.S. beneficial owner". Entscheidend für die Beurteilung ist jedoch nicht bzw. nicht nur die auf dem Formular A angegebene Adresse der betroffenen Person, sondern die gesamten Umstände und insbesondere die Bankakten. Ob

auf dem Formular A eine US- oder eine ausländische Adresse aufgeführt ist oder sogar gar kein Formular A vorhanden ist, ist daher (noch) nicht entscheidend für die Leistung von Amtshilfe. Allein aus diesem Argument kann der Beschwerdeführer somit nichts zu seinen Gunsten ableiten.

9.2.7.2 Im vorliegenden Fall genügt nach dem Gesagten der Umstand, dass auf dem vorliegenden Formular A eine [ausländische] Adresse angegeben ist, nicht, um den Verdacht, es könnte sich beim Beschwerdeführer um einen US-Steuerpflichtigen handeln, klarerweise und entscheidend zu entkräften. Ausser im Formular A wurde in den Bankakten überwiegend die Adresse des Beschwerdeführers in [den USA] verwendet. Hinzu kommen die regelmässigen Aufenthalte in den USA, mehrere US-amerikanische Telefonnummern und der Umstand, dass sämtliche Korrespondenz an die Adresse in [den USA] gesandt werden musste, was wie oben dargelegt, für einen qualifizierten Aufenthalt in den USA spricht. Dass der Beschwerdeführer daneben noch ein Haus in [Land Z] besitzt, ändert daran nichts, da es der Beschwerdeführer – wie erwähnt – unterlassen hat, den vorliegend begründeten Verdacht (E. 9.2.5) klarerweise und entscheidend zu entkräften.

9.2.8 Es ist somit zusammenfassend festzuhalten, dass die Vorinstanz mit gutem Grund annehmen durfte, es bestünde der begründete Verdacht, dass der Beschwerdeführer als US-Steuerpflichtiger unter das Abkommen bzw. das Amtshilfegesuch falle. Dem Beschwerdeführer gelingt es nicht, diesen Verdacht klarerweise und entscheidend zu entkräften.

9.3 So ist weiter auf die wirtschaftliche Berechtigung des Beschwerdeführers am von der X. Gesellschaft gehaltenen Konto einzugehen.

9.3.1 Wer an einem Konto in Bezug auf Amtshilfeverfahren als wirtschaftlich berechtigte Person zu betrachten ist, bestimmt sich nach einer «substance over form»-Betrachtung (grundlegend: BVGE 2011/6 E. 7.3.2 auch zum Folgenden). Dabei ist massgebend, inwiefern eine Person durch den formellen Rahmen hindurch die formell von der Gesellschaft gehaltenen Konten bzw. Depots wirtschaftlich kontrollieren und darüber verfügen konnte.

9.3.2 Der Beschwerdeführer führt in der Beschwerdeschrift vom 7. Dezember 2012 aus, dass er der wirtschaftlich berechtigte Alleineigentümer der X. Gesellschaft sei ([...]). Er habe jedoch als zeichnungsberechtigter "Sole Director" der X. Gesellschaft jederzeit das "Spiel der AG" gespielt.

Er sei zudem rechtsgültig autorisiert gewesen, Anlageinstruktionen zu erteilen, und er habe sich keine Beiträge für den persönlichen Gebrauch ausbezahlen lassen.

9.3.3 Vorliegend besteht ein Widerspruch zwischen dem Formular A ([...]) und dem Formular W-8BEN ([...]) betreffend die wirtschaftliche Berechtigung. Auf dem Formular A ist der Beschwerdeführer als wirtschaftlich Berechtigter eingetragen, auf dem Formular W-8BEN die X. Gesellschaft. Dies genügt für sich alleine jedoch nicht um einen hinreichenden Verdacht auf ein Betrugsdelikt und dergleichen zu begründen. Jedoch stellt der Widerspruch in diesem Dokumenten ein Indiz für das Vorliegen eines amtshilfefähigen Delikts dar, zu dem dann weitere Kriterien hinzutreten müssen (vgl. E. 8.2).

Der Beschwerdeführer war gemäss Bankakten zeichnungsberechtigter "Director" der X. Gesellschaft und somit grundsätzlich gegenüber der Bank berechtigt, im Namen der Gesellschaft über die Vermögenswerte auf dem streitbetroffenen Konto zu verfügen. Er war es denn auch, der den Kontakt zur Bank pflegte. Die Bankakten zeigen jedoch, dass er (teilweise) nicht als Direktor im Sinne der Gesellschaft gehandelt, sondern über das Konto wie über ein Privatkonto verfügt hat. So wurden gewisse Anlageentscheide zuerst mit der Familie besprochen ([...]) und Treffen bei der Bank fanden zum Teil im Beisein weiterer Familienangehöriger statt ([...]), ohne dass diese Personen zur X. Gesellschaft – als Kontoinhaberin – in irgendeinem geschäftlichen Verhältnis gestanden wären. Weiter besteht der Verdacht, dass gewisse Zahlungen einzig für persönliche Bedürfnisse erfolgten. Derlei betrifft beispielsweise eine Überweisung eines grösseren Betrags auf ein Konto des Beschwerdeführers bei einer anderen Bank ([...]). Es sind auch hier keine geschäftlichen Gründe für diese Zahlung ersichtlich und der Beschwerdeführer bringt auch nichts weiter dazu vor und schon gar nicht reicht er entsprechende Urkunden ein. Bezeichnend ist, dass der Beschwerdeführer selbst als Kunde auftrat und von der Bank auch so bezeichnet wurde ([...]), obwohl nicht er, sondern die X. Gesellschaft Kundin und formelle Inhaberin des Kontos war. Der Beschwerdeführer wäre damit einzig legitimiert gewesen, im Namen und im Interesse der Gesellschaft Geschäfte auszuführen und nicht, wie er es getan hat, im eigenen Namen und im eigenen Interesse. In den bankinternen Akten wird der Beschwerdeführer teilweise sogar direkt als "beneficial owner" bezeichnet ([...]).

9.4 Es liegen damit genügend Hinweise vor, dass der Beschwerdeführer die Struktur der Gesellschaft missachtete, indem er über das Konto der Gesellschaft im eigenen Interesse und nicht in jenem der Gesellschaft verfügte. Da er somit für das vorliegende Amtshilfeverfahren als an dem von der X. Gesellschaft gehaltenen Konto wirtschaftlich berechtigt zu gelten hat, besteht auch der Verdacht, dass das Formular W-8BEN falsch ausgefüllt wurde, indem dort nicht der tatsächlich wirtschaftlich Berechtigte aufgeführt war. Wie oben festgehalten wird, ergibt sich aus dem Zusammenspiel der im Amtshilfegesuch des IRS vom 3. Juli 2012 genannten Auswahlkriterien ein genügender Verdacht darauf, dass die betroffene Person «Betrugsdelikte und dergleichen» beging (oben E. 8.2). Betreffend den Beschwerdeführer sind sämtliche Kriterien erfüllt, weshalb ein entsprechender Verdacht besteht. Der Beschwerdeführer vermag mit seinen allgemeinen und wenig substantiierten Vorbringen (E. 9.3.2) nicht, den begründeten Tatverdacht klarerweise und entscheidend zu entkräften (E. 4.2).

10.

In der gebotenen Kürze sind nun noch die übrigen Argumente der Beschwerdeführenden zu behandeln, sofern diese nicht bereits implizit oder explizit widerlegt worden sind:

10.1 Der Beschwerdeführer bringt vor, die CS habe bei der Auswahl der an die ESTV gelieferten Daten fragwürdige Selektionskriterien angewandt. Zudem habe die ESTV das Dossier in der Folge mangelhaft geprüft, wodurch der Kerngehalt des Anspruchs auf rechtliches Gehör und das Willkürverbot verletzt worden sei.

Wie soeben ausgeführt, erfüllt der Beschwerdeführer sehr wohl die Auswahlkriterien des Amtshilfegesuchs, womit ein willkürliches Verhalten der Vorinstanz und – soweit hier zu beurteilen – auch der CS nicht zu erkennen ist. Der Beschwerdeführer hatte zudem die Möglichkeit, vor der Vorinstanz Stellung zu nehmen und seine Vorbringen wurden in der Schlussverfügung auch berücksichtigt. Da der anwaltlich vertretene Beschwerdeführer jedoch insbesondere Belege – auf welche er sich auch hier wieder beruft – ins Recht legte, welche nicht den relevanten Zeitraum betrafen, fiel die vorinstanzliche Begründung dazu entsprechend kurz aus. Von einer Verletzung des rechtlichen Gehörs kann aber keine Rede sein. Abgesehen davon muss sich die Vorinstanz nicht zu allen Rechtsvorbringen der Partei äussern, sondern kann sich – wie hier getan – auf die für ihren Entscheid wesentlichen Gesichtspunkte beschränken (E. 1.4).

Der Rückweisungsantrag des Beschwerdeführers ist daher abzuweisen.

10.2 Der Beschwerdeführer kann überdies aus dem Umstand, dass er vom Amtshilfegesuch des IRS vom 26. September 2011 anscheinend nicht betroffen war, für das vorliegende Verfahren nichts zu seinen Gunsten ableiten. Auch die Gründe, welche dazu führten, können offen bleiben. Einzig und allein entscheidend ist, dass – wie oben geprüft und bejaht – die Voraussetzungen zur Leistung von Amtshilfe aufgrund des Gesuchs des IRS vom 3. Juli 2012 erfüllt sind.

11.

Dem Gesagten zufolge ist die Beschwerde vollumfänglich abzuweisen. Ausgangsgemäss hat der unterliegende Beschwerdeführer die Verfahrenskosten zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Diese sind auf Fr. [...] festzulegen (vgl. Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]) und mit dem in gleicher Höhe geleisteten Kostenvorschuss zu verrechnen. Parteientschädigungen sind nicht zuzusprechen (vgl. Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario und Art. 7 Abs. 1 VGKE e contrario sowie Art. 7 Abs. 3 VGKE).

12.

Verfahrensvorschriften sind grundsätzlich mit dem Tag ihres Inkrafttretens anwendbar (HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 327). Damit ist betreffend Rechtsmittel Art. 83 Bst. h des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (BGG, SR 173.110) in der am 1. Februar 2013 in Kraft getretenen Fassung anwendbar. Demnach kann dieser Entscheid auf dem Gebiet der internationalen Amtshilfe in Steuersachen innerhalb von 10 Tagen nur dann mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht weitergezogen werden, wenn sich eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung stellt oder wenn es sich aus anderen Gründen um einen besonders bedeutenden Fall im Sinn von Art. 84 Abs. 2 BGG handelt (Art. 83 Bst. h, Art. 84a und Art. 100 Abs. 2 Bst. b BGG; vgl. bereits schon Urteil des Bundesgerichts 2C_398/2013 vom 13. Mai 2013 E. 2). Ob dies der Fall ist, entscheidet das Bundesgericht.

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.

Die Verfahrenskosten von Fr. [...] werden dem Beschwerdeführer auferlegt und mit dem in gleicher Höhe geleisteten Kostenvorschuss verrechnet.

3.

Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

4.

Dieses Urteil geht an:

- den Beschwerdeführer (Gerichtsurkunde)
- die Vorinstanz (Ref-Nr. [...]; Gerichtsurkunde)

Der vorsitzende Richter:

Der Gerichtsschreiber:

Michael Beusch

Stefano Bernasconi

Rechtsmittelbelehrung:

Gegen einen Entscheid auf dem Gebiet der internationalen Amtshilfe in Steuersachen kann innert 10 Tagen nach Eröffnung nur dann beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden, wenn sich eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung stellt oder wenn es sich aus anderen Gründen um einen besonders bedeutenden Fall im Sinne von Art. 84 Abs. 2 BGG handelt (Art. 82, Art. 83 Bst. h, Art. 84a, Art. 90 ff. und Art. 100 Abs. 2 Bst. b BGG). In der Rechtsschrift ist auszuführen, warum die jeweilige Voraussetzung erfüllt ist. Im Übrigen ist die Rechtsschrift in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Der angefochtene Ent-

scheid und die Beweismittel sind, soweit sie der Beschwerdeführer in Händen hat, beizulegen (Art. 42 BGG).

Versand: